

国庫補助金（建設助成金）の資本性について

As to Governmental Subsidy for Construction
Expenditure in Capital Surplus

坂 東 淳 悦

Junetsu Bando

I

企業会計において資本と利益とは、厳格に区別されなければならないことは、適正な期間損益計算を実施する上からも不可欠の要請である。それ故、企業会計原則もその一般原則の第三で、資本取引と損益取引とを明瞭に区別し、特に資本剰余金と利益剰余金とを混同してはならないと規定しており、会計理論における基本的命題として位置づけられている。なぜならば、かりに資本取引と損益取引とが混同されるということになれば、資本が利益に転化されて資本の水割りが生じ、その結果、資本を食い潰すという事になり、また逆の場合には、利益の隠蔽による秘密積立金が生ずることになる。そのような事態になれば、企業を取りまく多くの利害関係者、とりわけ、潜在株主を含めての一般投資家に企業に関する誤った情報を伝達し、彼らの意志決定にあたってミスリードを生じせしめることになり、ひいては、企業会計の有する社会的役割を根底から喪失させることにもなりかねない。それ故、企業会計を社会的制度として確立するためには、資本取引と損益取引の明確な区分原則を踏まえて、会計処理及びその手続きの適用ならびに、財務諸表の表示が厳格になされなければならないことはいうまでもないことである。

しかるに、その点に関して、今なお両者のボーダーライン上にあるとみられる問題がいくつかあり、論者の間で意見の一致をみていないものが存在する。そして、それに証取法会計、商法会計および税務会計という、基本的な立場において考えを異にする社会的会計制度の存在がより一層問題の複雑化に拍車をかけているのである。

そこで本稿では、その一つと考えられている資本的支出に充てられた国庫補助金(建設助成金)の取扱いについて、代表的な論者のそれぞれの主張に触れながら検討を加えることにする。

ここで取り上げる国庫補助金(建設助成金)とは、「国や地方公共団体が政策的配慮から、特定の産業に属する企業に対して交付されるもの」^(註1)であり、山下教授の言を借りれば、「資本的支出に充てるために企業に交付された国庫

補助金、都道府県補助金又は市町村補助金」^(注2)であるとされる。また、補助金等の予算の執行の適正化に関する法律によれば、「国が国以外の者に交付するところの、(一)補助金、(二)負担金、(三)利子補給金、(四)その他相当の反対給付を受けない給付金であって、政令に定めるものである。」^(注3)とされる。その中で、利子補給金等、営業費助成や利益助成等については、利益剰余金として処理することについて、論者の間では異論が生じていない。それ故、ここでは資本的支出に充てられた国庫補助金(建設助成金)の資本性に論点を絞って検討することにする。

Ⅱ

当初の企業会計原則では、資本的支出に充てられた国庫補助金(建設助成金)は資本剰余金であると規定し、貸借対照表上、資本の部のその他の資本剰余金として表示することとされていた。これは、昭和27年7月に公表された税法と企業会計原則との調整に関する意見書に示された考え方にもとづいたものであり、そこでは、資本的支出の対象となった国庫補助金の会計理論上の本質は、明らかに営業利益ではなく資本剰余金である。株主の醸出によらずして企業に帰属する資本が、国民経済的目的のため国庫から補充されたものであるという点がその特質をなしているものであり、資本的醸出を意味する贈与は所得でないこと。たとえば、建設助成のための国庫補助金等は、原則として資本剰余金として計上されなければならないとして、あくまで資本的支出に充てられた国庫補助金(建設助成金)を資本剰余金と規定していた。ところが、その後昭和44年7月に、法制審議会が株式会社監査制度を改正し、新たに公認公計士による商法上の監査の実施を導入しそれを制度化しようという事を打ち出し、そのためには、商法と証券取引法上の会計基準の一致が絶対に必要である、すなわち、商法監査と財務諸表監査の一元化を計らなければ、我が国の監査制度の

円滑化の確保ができないということで企業会計原則が改正され、その結果、その他の資本剰余金、すなわち、ここで取り上げた資本的支出に充てられた国庫補助金(建設助成金)が貸借対照表表示の上で資本剰余金(商法上では資本準備金)から除かれ、その他の剰余金に表示されることになるとともに、企業会計原則に新たに注解24が付け加えられ、国庫補助金等によって取得した資産についての項目が設定された。そこでは、国庫補助金、工事負担金等で取得した資産については、国庫補助金等に相当する金額をその取得原価から控除することができるという、いわゆる圧縮記帳の規定が設けられることになったのである。それは、企業の決算上で法人税法の規定による会計処理を可能にするとともに、その結果としての貸借対照表もそれに沿った表示が容認されることを意味する。

このような商法との一元化のための企業会計原則の改正に対して、企業会計原則前文の、企業会計原則は将来において、商法、税法、物価統制令等の企業会計に関係のある諸法令が制定改廃される場合において尊重されなければならないとの記載にあるように、企業会計の指導性を発揮すべき立場から、「そもそも企業会計の基準を法律化しようとするところに固定化および画一化による問題の発生が予想された。また理論性あるいは一貫性が妥協その他によって薄められる危険性が生じていた。今回の改正は、企業会計原則がこのような妥協と現実的調整との産物と化さざるをえないことを公的に認めたものであって、理論的な改善の意味はほとんど期待しえないというべきである。」^(注4)、「今回の修正原則におけるその他の資本剰余金の取扱いにおいて、商法が現在資本準備金四項目の枠を広げる見込みはないことおよび、商法の歩みよりの必要性から資本剰余金という言葉だけを残して、まったく商法の方式に従ってしまったことは、理論的に筋を通しえなかったとのそしりをまぬかれないであろう。」^(注5)、そして、「その設定の当初から関係法令の制定改廃に際して、指導原理たるべき機能と性格を保有するものとされてきた企業会計原則を、単に商法が強行法規なることにかんがみて、企業会計原則が自らの性格を根本的に変革するような内容までに改正し、商法の計算規定に合改せしめようとすることは、ま

さに企業会計原則の機能を没却してしまうものであるといわざるを得ない。」
 (注6) 等という強い批判が多く、論者からなされたのも事実である。これに対し、それら批判に十分に理解を示しながらも、企業会計原則を商法の計算規定と一体化し、商法監査にとっても支障を与える余地のない状況を形成するとともに、企業会計原則を実践規範たらしめなければならないという立場から、番場教授は、「結果的には、国庫補助金のごとき項目を『その他の資本剰余金』として経理することを強制すれば、この考え方を受け入れない経理専門家、あるいはこれらの項目については圧縮記帳の経理を適用することが妥当であると考え、経理専門家との間に摩擦が生ずることになる。このことを避けるためには『その他の資本剰余金』を計上するか否かは、企業の自由にまかせ、良識ある判断にゆだねる態度に出なければならない。これが『その他の資本剰余金』に関する今回の修正原則の基本的な考えなのである。」(注7) とし、現実的にみてやむを得ざる改正であるとする一方、この事によって、それに関する我々の従来の考え方を放棄したことにはならないとも述べ、その改正の経緯に触れている。

ともかく、この改正により、再評価積立金を資本準備金に組み入れたことで、株式払込剰余金、減資差益および合併差益の三項目のみが資本剰余金を構成することを意味することになったのであり、商法の強行法規性を考慮すれば、それとの一元化のための企業会計原則側からの大幅な譲歩はやむなしとの考えで今日に至っているのが実情である。

Ⅲ

さて、黒沢教授は、国又は地方公共団体からの建設助成金とは、私企業が固定資産の取得又は建設という資本的支出を行う上での不足資金の国又は地方公共団体からの補助であり、まさしくそれらは国家等のキャピタル・インベストメントにはかならないものである。これを利益とみなすことは、株主配当とし

であるいは、租税として社外に流出されることを意味し、資本たるべきものを所得に転化するものであり、再生産の循環を不能にしてしまうことになる。たとえ私企業への資本投下であっても、それは国庫に吸収された強制貯蓄として投下されたものであり、それを維持できないような処理は到底受け入れられず、したがって、それを利益であるとの前提に立つ圧縮記帳もまた資本の維持に支障を来たすということで、これも容認できない^(注8)とする立場をとる。

また、宇南山教授は、アメリカ合衆国の最高裁の判例を引用しながら、資本的支出に充てられた国庫補助金は資本であるという考え方はアメリカでも採用されているとし、「『公共団体が企業に対し工場を誘致するために現金又は財産を贈与するとき、公共団体は企業の資本に対して醸出をなすものである』と述べている。そこで受贈した企業は、贈与された固定資産は公正な評価額で当該固定資産勘定に借記するとともに、贈与資本剰余金勘定に貸記するのである。」^(注9)と述べる。

このように、受贈財産を資本とすべき見解は多くの論者から主張され、支持されている。

唯、その中には資本的支出に充てられたという事自体に国庫補助金(建設助成金)の資本性を認めなければならないとする主張、たとえば高松教授のように、「その贈与の目的ないし用途が資本補填または、資本的支出であるかぎり、これを営業収益に加えるべきではない……会計的判断の基礎となる企業体理論をとることによって資本および利益の概念はおのずとさまってくるのである。この点、私の主張においては、かかる会計についての見方ないし、考え方がはっきりしているから、『資本と利益の区分』という基本命題は、かならずしも強調するまでもなく、自明のことであると判断したのである。」^(注10)とし、企業体理論を主張する立場からその利益性を明快に否定し、また、同様の主張は金子^(注11)、木村^(注12)論文においても見られるところである。

これに対して、国庫補助金(建設助成金)を資本剰余金として認める場合においても、資本的支出に充てられたという条件とは別に、贈与者の目的が資本助成なのか否かが、資本性を見い出すか否かのメルクマークとすべきであると

する見解もある。たとえば、佐藤教授は、「贈与は寄贈者の意志および目的に従わなければならないものであるから、贈与が資本剰余金たる性格を有するか、利益剰余金たる性格を有するかは、むしろ寄贈者の立場からその意志および目的によってこれを判断すべき、かつ寄贈目的に適応するごとく処理すべきである。」^(注13)、中村教授は、「或る会社は公共の福祉のために欠くことのできない重要な産業であるが巨大な固定設備を必要とするため、一会社の資力をもってしては到底その建設資金をまかないきれないという場合、政府がその建設費を補助するために資金をくれたとすれば、資本助成を目的とする贈与である。」^(注14)と。

飯野教授は、「それにしてもこの場合重要なのは、贈与されたものがどのように使用されたかということではなくて、何故贈与が行われるかということである。贈与財産の使途ではなくて、贈与の目的なのである……建設助成金や工事負担金についても、たとえば『資本助成を目的とする』とでもいうように、この場合には贈与目的をもって贈与剰余金を資本剰余金と利益剰余金に区別するための基準とすべきであるまいか。」^(注15)と主張し、同様の主張は、丹波論文においてもみることができる。^(注16)

他方、山下教授は、従来の資本的支出に充てられた国庫補助金(建設助成金)は資本剰余金であるという主張は、助成金としての拘束如何を資本性の有無のメルクマークとしているが、それは実践的ではないし、また、イギリス複会計制度の理論を踏まえての固定資産概念と資本剰余金概念の結合思考をメルクマークとして援用することに対して、それは誤りであると主張する一方、「社会公共の需要を充たすために必要な設備の開発ごときが、私企業の立場からはとうてい期待できない場合、その開発を促進する必要上、特定の私企業に助成金の形で、その建設資金の一部を無償で与えることは、实际的に理由のあることでもあるからである。会計学上の問題は、そうした意味をもつ建設助成金が、損益計算において利益ないし利益剰余金として考えられるべきなのであるか、あるいはまた、資本剰余金として損益計算から排除されるべきものであるかどうか、という建設助成金のもつ性格が問題となる。……後者の立場にた

てば、それは資本剰余金として企業に留保されるに相応しい会計処理方式をとることが問題となる。」^(注17)と主張する。

IV

ところで、契約にもとづき無償でなされる財産的出捐である国庫補助金(建設助成金)を会計の視点から考えるならば、(1)その借方項目についての評価の問題と、(2)受贈部分を資本とみるか利益とみるかについての問題が存在する。(1)については、当初は論者によって種々の考えが主張されはしたが、「贈与によって、外部から取得したすべての資産は、公正な市場価格で記録されるべきである。」^(注18)とするペイトンや、フィニー・ミラーの「会計の目的は会計責任を反映することにあるから、経営者にとって彼が責任を負っているすべての資産に対して何らかの価額を付して報告することが適当であるように思われる。もしも資産が贈与によって取得されるとするならば、会計責任を示す金額は、当該資産の公正な価値によって適正に測定されるものと思われる。」^(注19)と述べる如く、贈与による取得資産の評価については、会計理論としてはほぼ合意が形成されており、それを踏まえて企業会計原則は、「贈与によって固定資産を取得した場合には、公正な評価額による。」と規定している。

したがって、ここでの論点は後者であり、それについては、前述のような資本的支出に充てられた国庫補助金(建設助成金)は資本剰余金とすべきであるという主張(いわゆる通説……筆者)に対して、これに反対する立場からの主張もある。それは、資本性を否定して積極的にその利益性を主張するものであり、岡部教授のそれはその代表的なものである。

その論旨をみるに、通説といわれる主張は、資本と利益を区分するにあたって、資本についての明確な定義、概念づけを行わないまま、社会的公共的必要性、すなわち、国家的キャピタル・インベストナントなるが故に、資本として企業内に維持拘束しなければならないとの主張や、資本的資産なるが故に、貸

方項目として資本概念を持ちだすのは、イギリスにみる複会計制度の理論を礎にするものであり、到底受け入れられるものではないと批判する。このことは、「周知のように、一般にはこの資本取引・損益取引とよばれているものが資本と利益（あるいは資本剰余金と利益剰余金）を区別する基準といわれているが、それでは、これらのものがいったいどのようなものであるか、じつはけっしてそれほど明瞭にされているとはいえない。ことに資本取引なるものにおける資本とはいかなるものをさしているのか、この点に関する論者たちの論理をみても納得しうる説明を聞くことはまず困難であるといってもいいすぎではない。それでいて資本取引ということがいわれ、またこの種の取引によるものは資本だとされている。しかし肝心の資本の概念に明確にされないかぎり、このようなことをいくら繰り返していってみても、問題の解決に資するところはいささかも存在しない。むしろそれを困難にし、人々を惑わすにすぎないとさえいって不当でないであろう。」^(注20) 及び「企業継続の前提のもとでは、このような贈与性の剰余も、資本としての意味をもちうる。……特に、贈与者が右のような資本助成の意図のもとに出捐した場合の贈与収入は、営業の成果でなく、逆に、継続企業における将来の営業成果を生むべき期待された財産基礎の獲得であって、企業の継続を前提とするぎりいかなる意味でも利益とはいいがたい。」^(注21) と主張する西山教授との論争の中で示された「前述の同氏の資本に関する説明における資本とは『経営の基礎』であるというのは資本とは資産であるというにすぎず、また『営業の前提』をなすものであるというのは、資産は資本であるというにすぎないといってもよい。しかし、これでは資本についていうに足る説明は何ら与えられていないとみるほかなく、またこのようにいって、けっして不当とはいえないのであろう。さらに、前述の西山氏の資本についての考え方は資本（貸借対照表貸方項目）の概念をそれにかかわる他方の借方項目（財産）あるいは経済学上にいう資本を基礎としてとらえているものとみられるであろう。しかしこのような資本概念のとらえ方の誤りであることは私自身あきらかにしたとうりである。」^(注22) から明らかなであると主張する。そして岡部教授は、資本はあくまで株主が拠出したものであり、彼等が実質的

に所有するという事実にもとづくもののみが、資本でなければならないとするのである。このような立場から私企業に助成された補助金をみれば、それは寄贈者の契約にもとづく無償での財産の出捐であるから、その助成金についての所有権を放棄したものと考えるべきであり、最終的には、それは実質的所有である株主に帰属するものといわざるを得ないのであるとする。したがって、株主の抛出でない事実にもとづいて企業内に流入した財産と考えることが論理的にみて矛盾のない考え方であると主張する。野村教授もまた、その著で同様の見解を示している。(注23)

さらに、内川教授は、その他の資本剰余金について企業会計の指導性を発揮して商法を改正させるべきにもかかわらず、逆に商法の規定をのまざるを得なかったのは、企業会計原則自体の指導原理に無理があり、ここでの問題でいえば、贈与された具体的な財産としての存在は、貸借対照表の借方に表示されるべき資産としての確認にすぎず、その資産が調達源泉とのかかわりで利益ではなく資本を構成するとの結論を導きだすことはできない。その点で、財産の提供がある場合には、抛出者の如何によってそれが区別されるべきであり、その点で、補助金の助成が資本助成か利益助成であるかではなく、株主か否かをメルクマークとすべきことを主張する。(注24)

V

ここまで、国庫補助金(建設助成金)の資本性についての種々の主張をみてきたが、結論的には「ある企業が疑いなく経済的な意義を有する財または用役を無償またはその経済的な意義を表示するのにまったく不適當な原価で取得したときには、特別の問題が生ずる。寄付また寄贈を通じて受領された資産は無償取引の重要な実例である。このような資産を真の現金原価額によって会計のなかに受け入れるのは相応の理由を認めうる処理である。企業によって用いられているあらゆる経済的施設はその源泉の如何にかかわらず、注意深く管理さ

れるべきであり、またすべてのかかる施設を会計のなかに認識することは収益力の不当な計算のために欠くことができない（のだから）……寄付または発見による資産の所得が利益剰余金を生まないことは言及する必要すらあるまい。」^(注25)（傍点筆者）と述べるペイトン・リトルトンの主張に正当性を認めざるを得ない。たしかに、岡部教授の指摘にあるように、イギリス複会計制度理論にその礎を求めたり、極めて財務政策的な色彩の強い資本維持論の援用にもとづく主張は、資本と利益の明瞭な区分を考える時、いたずらに混乱を生じさせかねない。その意味で、国庫補助金（建設助成金）の資本性を主張し、それに対する批判に耐えうるためには、資本概念の明確な定義づけの理論が不可欠であると考ええる。

しかしながら、それがなされないならばそれでは利益剰余金たるかといえ、それには反論せざるを得ない。なぜならば、岡部理論は法律的所有権とは別に実質的所有権（経済的所有権）を論拠に、会社財産は最終的には株主のものであるという拠出資本説を採用し、それにもとづき資本を概念づけているが、「社会的制度としての企業体を考える立場では、会社資本のすべての源泉が企業体のインベストメントを表している。」^(注26)とするスプローズの主張による会社資本の定義の正当性を考える時、清算企業を前提とする場合はともかく、継続企業を前提とする場合、企業財産に対する具体的な財産権を株主に見出すことには無理がある。そのことは、山下教授の「継続企業を前提として考えられる持分は具体的な財産権を内容とする持分とは考えられるものではない。すなわち、株主出資から成立する会計上の持分とは、法律上の財産請求権を意味するものではなく、その出資した時点において、一切の財産所有権を企業側に委譲した筈である。……それが持分権としての具体的な請求権としてあらわれるのは、企業解散時においてのみ考えられるものである。」とする主張からも明らかである。また新井教授のこれについての実態調査では、「少なくとも今回わたしが調査した限りにおいては、国庫補助金を資本剰余金として経理している企業は皆無である。」^(注28)とされるが、資本準備金あるいは資本積立金に属する項目を限定している商法や法人税法が強行法規である以上、企業が計算

書類あるいは決算書上それらを資本に含めて経理しないのは当然の事である。しかも、ここでの補助金が社会的・公共的必要性からの交付であることを考えれば、受贈した企業がこれを利益として処理することは、租税として、また株主総会の決議によっては、株主配当や役員貸与等として社外へ流出させることにもなりかねない。したがって、資本的支出に充てられた国庫補助金(建設助成金)が資本か利益かの問題は、単に経済的事実の開示ということだけにとどまる事柄ではなく、それらの処分の妥当性の有無に直接関連したものと言わざるを得ないのであり、実効税率が50%を超える法人税等の実情を踏まえれば、負担税額が目減りを配慮した上で社会的公共的必要性にもとづく補助金の助成額が決定されていると考えることは現実的ではない。その意味で、これら補助金について、企業の自主的判断に委ねるような余地を残す対応は認めることはできず、やはりその助成目的を考え、処分不能な財源として受贈した企業に維持拘束されなければならないと考えざるを得ないのである。その観点に立てば、社会的公共的必要性からの資本助成を目的とした国庫補助金(建設助成金)については、その資本性を主張せざるを得ないのである。

注釈

- (注1) 黒沢清編：「会計学辞典」，P 306
- (注2) 山下勝治著：「新版 企業会計原則の理論」，P 117
- (注3) 新井清光著：雑誌「会計」，第82巻 第4号，P 66
- (注4) 中島省吾著：雑誌「会計」，第97巻，第2号，P 59
- (注5) 若杉明著：雑誌「会計」，第97巻，第2号，P 73
- (注6) 富岡幸雄著：雑誌「会計」，第97巻，第2号，P P 87-88
- (注7) 番場嘉一郎著：雑誌「会計」，第22巻，第2号，P 36
- (注8) 黒沢清著：「近代会計学(改訂増補)」，P P 381-384
- (注9) 宇南山英夫著：雑誌「会計」，第100巻，第2号，P P 185-186